

説 明 資 料

〔経済のデジタル化に伴う国際課税上の対応〕

令和 2 年 10 月 22 日（木）

財 務 省

第二 令和時代の税制のあり方

3. 経済のグローバル化やデジタル化等への対応

(2) 国際的な租税回避への対応

従来の国際課税に関する議論は、各国の課税権が重複する場合の二重課税の調整が中心であった。これに対して、2012年（平成24年）にOECD租税委員会で立ち上げられたBEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食・利益移転）プロジェクトは、多国籍企業による税制の隙間や抜け穴を利用した租税回避あるいは二重非課税の問題に対する積極的な国際協調へ移行したという点において、極めて画期的な取組であった。

2015年（平成27年）の最終報告書の公表以後、BEPSプロジェクトは各国による実施段階に入っている。プロジェクトの立上げ時より主導的役割を果たしてきた我が国は、その合意事項を着実に実施し、企業間の公正な競争条件を整えるべく、累次の国内法改正や租税条約への反映を進めてきた。近年、クロスボーダーの組織再編や資本取引など、企業の国際的な経済活動はますます活発となっており、これに伴い国際課税制度の重要性も高まっている。引き続き、税源浸食・利益移転に適切に対処するため、租税回避の態様に応じた個別的な対応策を丁寧かつ迅速に整備していくことが重要である。

また、いわゆるパナマ文書の流出などにより、脱税や租税回避等のための税務・金融情報の秘匿に対する国際的な批判が高まったこともあり、税務当局間の情報交換を通じた「税の透明性」に関する取組が大きく進んでいる。我が国では、2018年（平成30年）から、OECDが策定した共通報告基準（CRS：Common Reporting Standard）に基づく非居住者の金融口座情報の自動的情報交換及び多国籍企業情報に関する国別報告事項（CbCR：Country-by-Country Report）の自動的情報交換を開始した。今後、このような交換により取得した情報の効果的な活用が求められる。制度面においても、国際的な議論を踏まえながら、適正・公平な課税の実現に向けて必要な見直しを行っていくべきである。

第二 令和時代の税制のあり方

3. 経済のグローバル化やデジタル化等への対応

(3) 経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題への対応

経済のデジタル化の進展に伴い、大量のデータや知的財産等の無形財産が新たな付加価値を創出し、生産性を高め、グローバルな経済の成長をもたらす要素となっている。一方、物理的な拠点なく事業を行う外国企業に対して市場国が適切な法人課税を行えないといった、現行の国際課税原則の問題が顕在化している。「恒久的施設（P E : Permanent Establishment）なければ課税なし」との考え方は、国家間の課税権配分を決定するための基本原則であるが、物理的拠点を有せずに市場国で経済活動を行うビジネスモデルに対応しきれていない。また、企業グループ内取引の国際課税上の利益配分を定める独立企業原則においても、多国籍企業が移転の容易な無形資産によって超過利益を得ている場合や、市場国における活動に係る機能・リスクを限定することで課税される利益が抑えられているような場合、課税権の配分が適切になされるよう機能しているのかについて疑義が生じている。

こうした問題に対して各国が協調せずに個別に対応策をとれば、企業のビジネス展開上の不確実性を増加させ経済活動に負の影響をもたらす。国際的な合意に基づく協調した対応策が採用されることが重要である。こうした観点から、現在、OECDを中心に、以下の二本の柱に基づく解決策が模索されている。

解決策の「第一の柱」として、多国籍企業の経済活動に関して、市場国において創造される価値を勘案し、新しい課税根拠（いわゆるネクサス）や利益配分ルールを通じて市場国に適切な課税権を与える方向での検討が進められている。我が国としては、デジタル・プラットフォーマーの新たなビジネスモデル等に適切に課税できるようにすると同時に、製造業を中心とする投資輸出国であることを踏まえ、市場国に与えられる新たな課税権の対象を適切に設定することが重要である。

解決策の「第二の柱」として、多国籍企業が経済活動の拠点をいかなる国・地域に置くかにかかわらず、最低限の租税を負担することを確保する方策が検討されている。経済のデジタル化により、無形資産等に関連する利益の軽課税国への移転がますます容易になる中、企業の公平な競争環境を整備するとともに、「底辺への競争」とも言われる法人税の引下げ競争に歯止めをかけるべく、国際協調を進めていくことが重要である。

また、新しいルールの導入に当たっては、企業活動における予見可能性を確保することや、コンプライアンス上の過度な負担を課さないように配慮することが必要である。さらに、二重課税が生じないよう、紛争防止・解決メカニズムを強化するべきである。

本年のG20議長国である我が国は、経済のデジタル化に伴う課税上の課題について、国際的な合意に基づく解決策を2020年（令和2年）までにとりまとめるべく、引き続き積極的な役割を果たしていくべきである。また、国内においても、国際的な議論を踏まえながら、適正な課税を確保するための方策について引き続き検討していく必要がある。

経済のデジタル化・グローバル化と国際課税の動き

経済社会の動き

インターネットの普及

- Apple(1976)
- Amazon.com(1994)
- Google(1998)
- Facebook(2004)

iPhone (2007)

LINE (2011)

Google の Alpha Goがトッププロ棋士に勝利(2016)

Apple時価総額が1兆ドル超え(2018)

Zoom等普及 (2020)

リーマンショック (2008)

東日本大震災 (2011)

COVID-19 (2020)

～1990年代

2000年代

2010年代～

情報交換

グローバル・フォーラム(GF)拡充。要請に基づく情報交換の相互審査(2009)

CRS(共通報告基準)(2014)

【日本】非居住者の金融口座情報の税務当局への報告制度を整備(2015)

【日本】CRSに基づく情報交換(2018～)

GF、自動的情報交換の相互審査(2020～)

BEPSプロジェクト

BEPSプロジェクト(2012)

最終報告書(2015)

【日本】BEPSプロジェクトへの対応

- 国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し【行動1】(2015)
- 外国子会社配当益金不算入制度の見直し【行動2】(2015)
- 移転価格税制に係る文書化制度の整備【行動13】(2016)
- 外国子会社合算税制の見直し【行動3】(2017)
- 恒久的施設の範囲の見直し【行動7】(2018)
- 移転価格税制の見直し【行動8-10】(2019)
- 過大支払利子税制の見直し【行動4】(2019)

経済のデジタル化に伴う国際課税上の対応

【行動1】電子経済の課税上の課題への対応(2015)

中間報告書(2018)

作業計画(2019)

解決策の「制度の大枠」等(2020.1)

青写真(2020.10)

市中協議(2021.1)

主要国の動き

米国税制改革(米国外軽課税無形資産所得(GILT)税制等)(2017)

➢ 仏DST
➢ 米通商法301条に基づく調査(2019.7)

米報復関税の適用を提案(2019.12)

仏は米に配慮し徴税を2020年末まで延期(2020.1)

① 国際課税原則の現代化の必要性

➤ 「PEなければ課税なし」

国内に外国企業の支店・工場等の物理的拠点(PE: Permanent Establishment)がある場合にのみ、その外国企業の事業所得に課税することができる。

➡ 経済のデジタル化の進展により、市場国にPEを置かずにビジネスを行う企業が出現。市場国で課税が行えない事例が顕在化。

➤ 「独立企業原則」に基づく利益配分ルール

多国籍企業グループ内部の国際取引では、その取引価格について、独立した企業同士であれば成立したであろう「通常の価格(独立企業間価格)」で取引が行われたものとみなして各グループ企業の所得を計算する(多国籍企業の利益を各国間で配分するルールとして機能)。

➡ 経済のデジタル化の進展により、多国籍企業が国境をまたいで行うグループ内における取引(無形資産取引を含む)を増大させており、独立企業間価格の算定が困難となってきている。

② 軽課税国へのBEPSリスクの増大

➡ 経済のデジタル化の進展により、ビジネスにとって無形資産の重要性が増大。関連企業間の取引等を通じて、利益等を軽課税国に移転することが容易になっている。

OECDを中心とした検討の経緯

2015年10月

「BEPS行動計画 1 最終報告書 デジタル経済の課税上の課題への対応」

- 経済全体が急速にデジタル化する中、税の観点からデジタル経済をその他の経済と区別することは困難。法人課税については2020年まで作業を継続することに合意。

2018年3月

「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に係る中間報告書」

- 2020年までにコンセンサスに基づいた解決策の取りまとめに向けて作業を進める（2019年にアップデートを行う）ことに合意。



2019年6月

「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対するコンセンサスに基づく解決策の策定に向けた作業計画」

- 解決策の論点と今後の検討作業を取りまとめ。2020年末までに最終報告書を取りまとめるためこれらの作業の実施に合意。

解決策の2つの柱

第1の柱:

市場国に対し適切に課税所得を 配分するためのルールの見直し

- 多国籍企業が活動する市場国に対して、物理的拠点の有無にかかわらず、新たな課税権を配分する国際課税原則の見直し
- 自動化されたデジタル・サービス(ADS)や消費者向けビジネス(CFB)を対象

第2の柱:

軽課税国への利益移転 に対抗する措置の導入

- 軽課税国への利益移転に対し、最低税率による法人課税(ミニマム課税)を確保するルールの導入

第1の柱:市場国への新たな課税権の配分

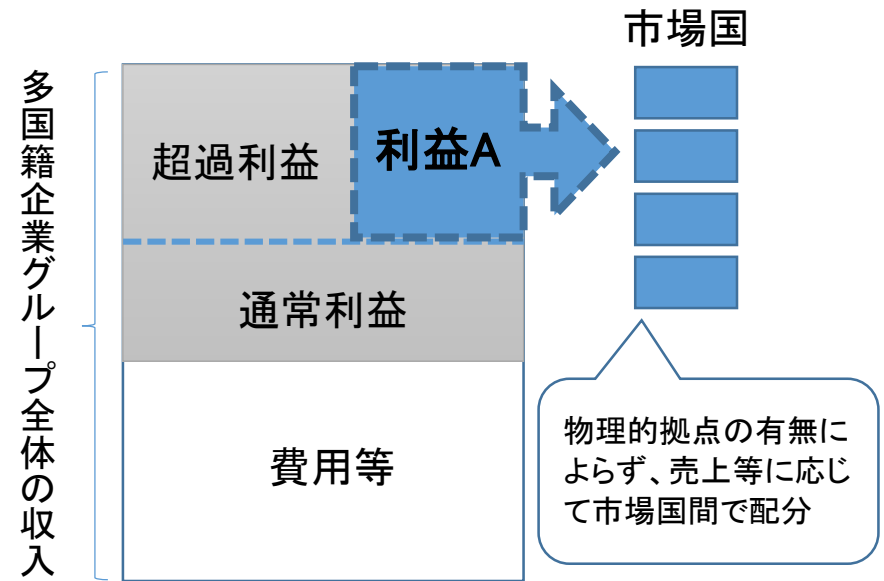
《市場国》

《企業所在地国》



- ・ 物理的拠点がないため課税できない
- ・ 市場国で生み出された価値に見合った課税ができない

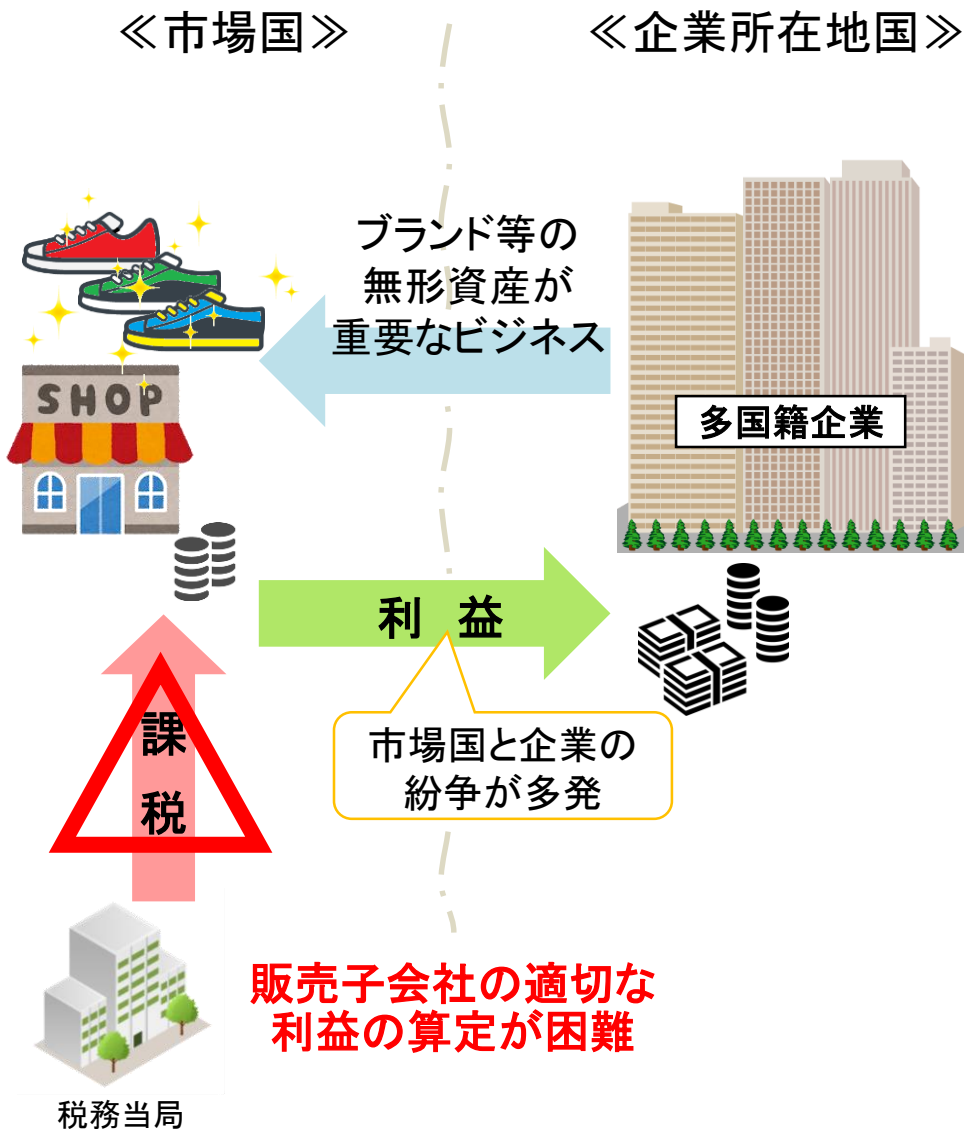
- 大規模な多国籍企業グループの全体の利益の一定割合を市場国に配分
- 自動化されたデジタルサービス(ADS)と消費者向けビジネス(CFB)を対象
 - ・ ADSの例: オンライン広告、クラウド・コンピューティング・サービス
 - ・ CFBの例: 家電製品、衣服、化粧品等の販売



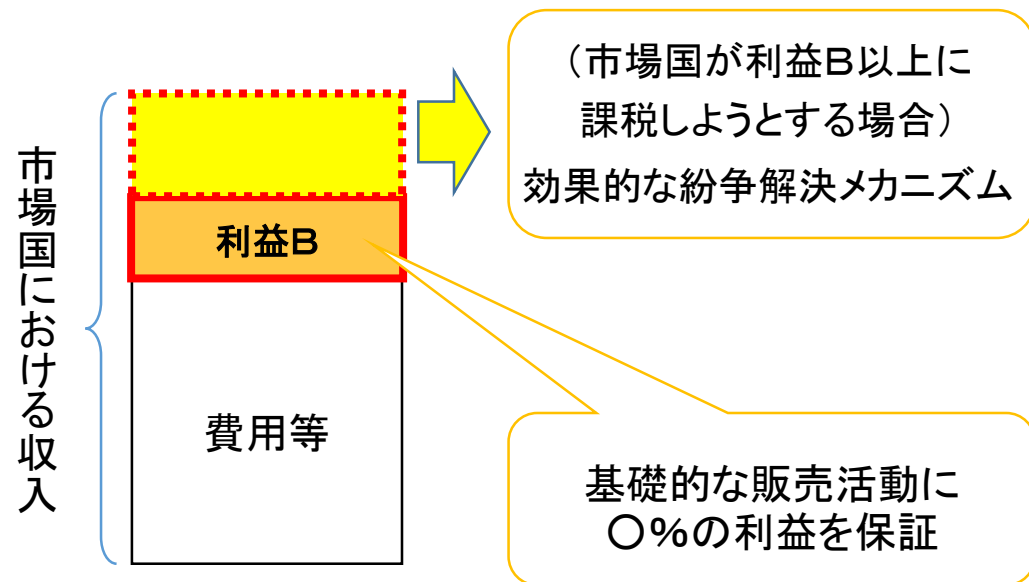
残された主な論点

- ・ 対象企業の範囲
- ・ みなし通常利益率 及び 利益の配分割合
- ・ 企業の選択制(「セーフハーバー」)の採否
- ・ 利益Aに関する紛争防止・解決手続

第1の柱:市場国での販売活動等に係る移転価格ルール of 定式化等



販売子会社等の収入(市場国)



残された主な論点

- ・ 基礎的な販売活動の範囲(例:販売代理店)
- ・ 固定利益率
- ・ 利益A以外に関する紛争防止・解決手続

第2の柱: 所得合算ルール(イメージ)

軽課税国に所在する子会社等に帰属する所得について、親会社等の所在する国・地域において、国際的に合意された最低税率まで課税を行う

税率

親会社居住地国の法人税率
(日本の場合、法人実効税率: 29.74%)

国際的に合意された最低税率までの「上乗せ(トッパップ)課税」

合意された最低税率

所得合算ルール(※)

残された主な論点

子会社居住地国の実効税率

子会社が居住地国で支払う租税

- ・ 最低税率の水準
- ・ 適用の計算上、実体を伴う経済活動から生じる通常利益の除外(支払給与及び有形固定資産の一定割合)
- ・ 米国外軽課税無形資産所得(GILTI)税制との共存

(※) 所得合算ルールの課税ベースは、調整された財務諸表の税引前利益を使用

第2の柱: 主要な2つのルール(イメージ)

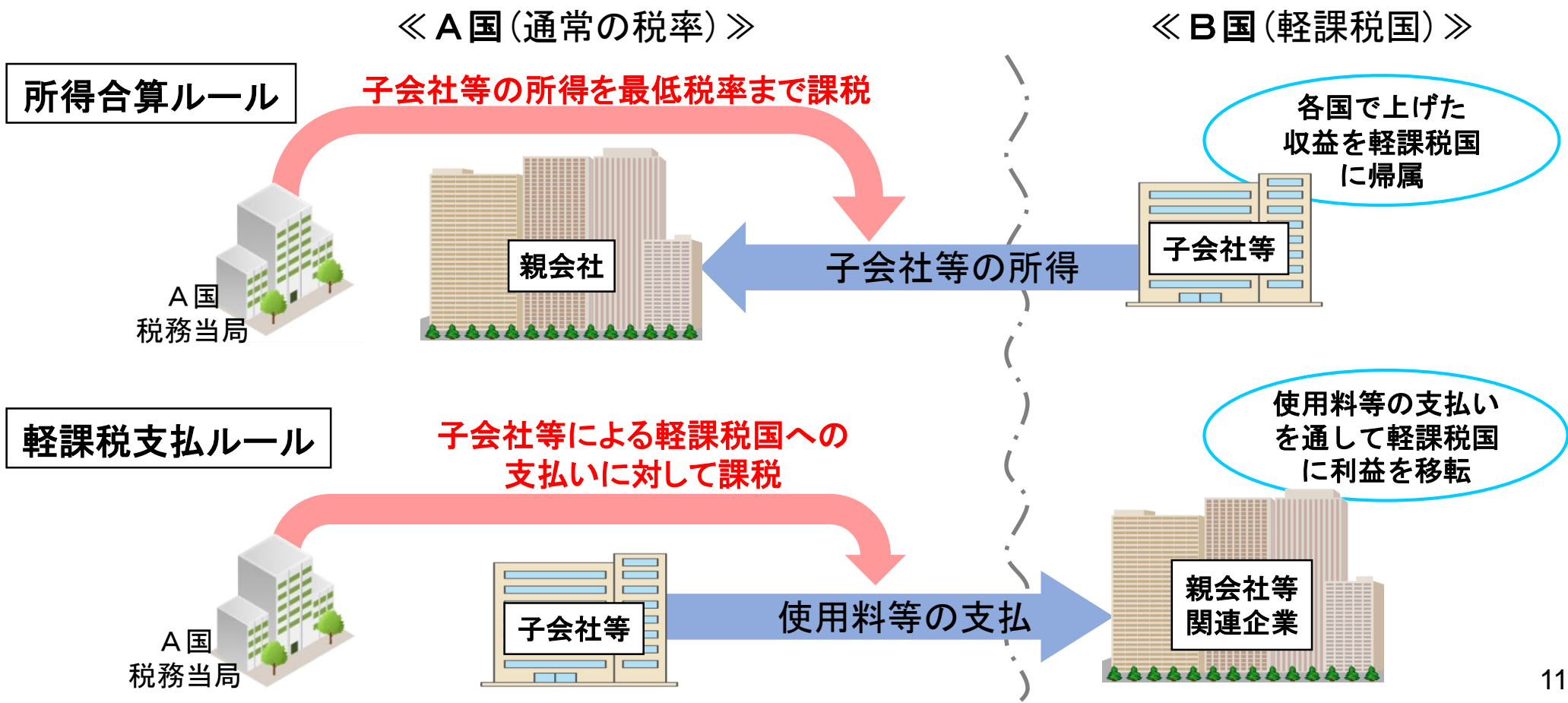
○ 全ての多国籍企業グループが最低限の法人税負担をすることを確保するため、以下のルール等を導入。

(1) 所得合算ルール (IIR: Income Inclusion Rule)

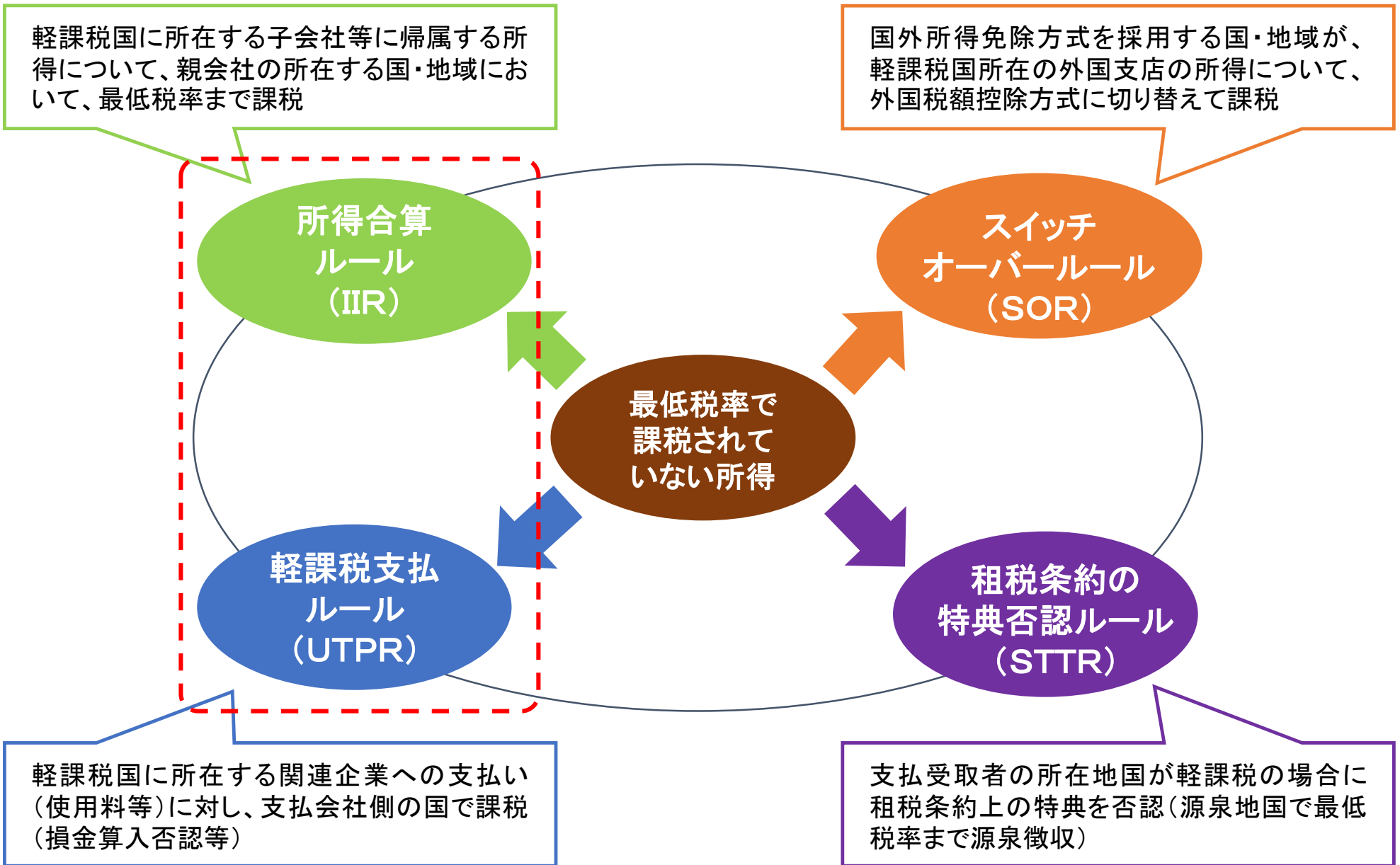
軽課税国にある子会社等へ帰属する所得を最低税率まで親会社の国で課税

(2) 軽課税支払ルール (UTPR: Undertaxed Payment Rule)

軽課税国への支払いを行っている子会社等に対し、支払会社の国で課税



第2の柱の各ルール



BEPS包摂的枠組みのステートメント

- ・ 「包摂的枠組み(IF)」は、コンセンサスの構築に向けて大きく進展。
- ・ 第1の柱・第2の柱に関する「青写真」は、将来の合意のための強固な土台。
- ・ 2021年半ばまでに成功裡の結論に到達することを目指して、残された論点に迅速に取り組む。

第1の柱・第2の柱に関する「青写真」

第1の柱(国際課税原則の見直し)に関する青写真

- ・ 市場国への新たな課税権の配分(「利益A」)
 - 多国籍企業グループ(またはビジネスライン)レベルで算定した利益のうち、通常利益を超える利益の一定割合(「利益A」)を市場国で生み出された価値として、市場国に配分。
- ・ 市場国での販売活動等に係る移転価格ルールの定式化(「利益B」)
 - 市場国で行われた基礎的販売・マーケティング活動について、独立企業原則(ALP)に基づき一定の課税権を市場国に保証。
- ・ 効果的な紛争防止・解決手続

第2の柱(軽課税国への利益移転への対抗)に関する青写真

- ・ 第2の柱は、BEPSの残された課題への対応を目的として大規模多国籍企業への最低税率を導入するものであり、所得合算ルール(Income Inclusion Rule : IIR)を中心として、主に以下の3つのルールから構成。

所得合算ルール： 軽課税国にある子会社等に帰属する所得について、親会社の国で最低税率まで課税する制度

軽課税支払ルール： 軽課税国の親会社等へ支払を行っている子会社等に対してその支払会社の国で課税する制度

租税条約の特典否認ルール： 支払受取者の所在地国が軽課税の場合に、条約上の特典を否認する制度

6. 我々は、世界規模で公正、持続可能かつ現代的な国際課税システムのための協力を継続していく。我々は、新型コロナウイルスのパンデミックが経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応に係る作業に影響を与えたことを認識する。我々は、G20/OECD「BEPS包摂的枠組み」によって公表のために承認された第1の柱及び第2の柱の青写真に関する報告書を歓迎する。この強固な土台に基づき、我々は、両方の柱における更なる進捗について引き続きコミットしており、G20/OECD「BEPS包摂的枠組み」に対して、2021年半ばまでにグローバルなコンセンサスに基づく解決策に至ることを目指して、残された課題に対処するよう求める。我々は、G20/OECD「BEPS包摂的枠組み」によって承認された、仮想通貨が租税政策にもたらす影響に関する報告書を歓迎する。我々は、国際的に合意された税の透明性基準の実施における進捗を歓迎する。我々は、途上国に対する持続可能な税収基盤を築くための税に関する能力強化に係る支援を継続する。

経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題：主な日程について

2020年	11月21・22日	G20サミット（於：オンライン）
2021年	1月	青写真の市中協議
	年半ば	合意

暫定的措置(デジタル課税)に関する諸外国の主な動き(2020年10月時点)



EU

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 2019年3月にEUでの合意を一旦断念
- ・ 2020年5月、COVID-19の復興計画案において財源としてDSTの検討を表明



インド

平衡税(Equalization levy)

- ・ 2016年6月から外国法人に支払うオンライン広告等の支払いに6%を源泉徴収
- ・ 2020年4月から新たにeコマースの提供等を行う外国法人の収入に2%を課税



フランス

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 対象ビジネスの域内売上に3%を課税
- ・ 2019年7月施行。同措置に反対する米国に配慮し、徴税を2020年末まで延期



イギリス

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 対象ビジネスの域内売上に2%を課税
- ・ 2020年4月から適用



イタリア

ウェブ・タックス

- ・ 対象ビジネスの域内売上に3%を課税
- ・ 2020年1月施行



スペイン

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 対象ビジネスの域内売上に3%を課税
- ・ 2020年10月法案を議会で可決。2021年1月施行予定



オーストリア

デジタル広告税

- ・ 域内のオンライン広告売上に5%課税
- ・ 2019年10月法案が可決。2020年1月施行



チェコ共和国

デジタル・タックス法案

- ・ 対象ビジネスの域内売上に5%を課税
- ・ 2020年に連立与党合意。2021年からの施行を目指す



トルコ

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 対象ビジネスの域内売上に7.5%課税
- ・ 2019年12月公布。2020年3月施行



インドネシア

電子取引税(Electronic transaction tax)

- ・ 外国のデジタル企業に対して所得税又は電子取引税を課税。2020年5月法案が可決。今後、税率等詳細を公表予定